

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE COMERCIO Y ADMINISTRACION

*Importancia del Archivo Permanente de
Auditoría y Algunos Aspectos de la
Auditoría Preliminar*

T E S I S

QUE PRESENTA

GERARDO DUARTE CASTRO

PARA OBTENER EL TITULO DE
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

MEXICO, D. F.

1960



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A MIS PADRES

A MI ESPOSA

40507

A MIS MAESTROS

A MIS COMPAÑEROS

I N D I C E

	Pág.
INTRODUCCION	9

CAPITULO I

Expediente continuo de auditoría	11
Su necesidad	12
Su conveniencia	16
Secciones del expediente	18

CAPITULO II

Trabajos preliminares de auditoría, de cuentas de resultados y de nóminas	33
Ventajas del trabajo preliminar, auditoría de nóminas y rayas	47

CAPITULO III

Ventajas de la auditoría preliminar debido a la responsabilidad de los auditores en el aspecto de impuestos	51
CONCLUSIONES	61
BIBLIOGRAFIA	65

I N T R O D U C C I O N

Habiendo pasado la época en la que el Contador Público era considerado como una persona a la que se debía acudir cuando se sospechaba que había un fraude, faltante o robo dentro de la Compañía o sea que era como un policía particular; el Contador Público ha venido a ser actualmente una ayuda a las empresas no como descubridor de fraudes sino una persona preparada técnicamente para poder prestar servicios de Auditor, Organizador, Contador, Contralor, Gerente, Consultor, etc., y en el que las personas tienen confianza en sus consejos para el mejoramiento de sus negocios. Aun cuando el Contador Público puede desempeñar diferentes labores como mencioné anteriormente, en mi opinión, uno de los trabajos más significativos de la profesión, es el de Auditoría Externa o sea cuando el Contador actúa independientemente en la revisión de Estados Financieros y dictamina de acuerdo con su opinión.

Ahora bien, dentro de la Auditoría hay diferentes clases, como son:

Auditoría de Balance.

Auditoría de Circulación.

Auditoría de un renglón del Balance en especial, etc.

Cuando el Contador formula su Dictamen es porque

ha obtenido las suficientes pruebas y desarrollado los Procedimientos normales de Auditoría que le den la confianza necesaria para firmarlo, por lo que en mi opinión esa confianza se adquiere mientras el negocio que se audite se conozca más a fondo y se tenga la certeza de que los errores de Control Interno, las fallas de Sistemas de Contabilidad, etc., estén corregidos en el ejercicio dictaminado, consecuentemente es absolutamente necesario, antes de que termine el período a auditar, se hagan ciertas revisiones del control interno, de los procedimientos de contabilidad y, por lo tanto, de la contabilidad del ejercicio auditado, ya que el Auditor es una parte muy importante de la maquinaria que sirve para controlar la ejecución de las políticas establecidas.

Por último, es conveniente recordar la responsabilidad de independencia de acción y juicio que difiere de cualquier responsabilidad de miembros de otras profesiones con la del Contador Público, ya que éste depende en gran parte del convencimiento público de que los Contadores no forman parte en la ocultación de ningún hecho que sea significativo para las personas para quienes los Estados han sido preparados.

INTRODUCCION

Habiendo pasado la época en la que el Contador Público era considerado como una persona a la que se debía acudir cuando se sospechaba que había un fraude, faltante o robo dentro de la Compañía o sea que era como un policía particular; el Contador Público ha venido a ser actualmente una ayuda a las empresas no como descubridor de fraudes sino una persona preparada técnicamente para poder prestar servicios de Auditor, Organizador, Contador, Contralor, Gerente, Consultor, etc., y en el que las personas tienen confianza en sus consejos para el mejoramiento de sus negocios. Aun cuando el Contador Público puede desempeñar diferentes labores como mencioné anteriormente, en mi opinión, uno de los trabajos más significativos de la profesión, es el de Auditoría Externa o sea cuando el Contador actúa independientemente en la revisión de Estados Financieros y dictamina de acuerdo con su opinión.

Ahora bien, dentro de la Auditoría hay diferentes clases, como son:

Auditoría de Balance.

Auditoría de Circulación.

Auditoría de un renglón del Balance en especial, etc.

Cuando el Contador formula su Dictamen es porque

C A P I T U L O I

EXPEDIENTE CONTINUO DE AUDITORIA

El Expediente Continuo de Auditoría es el conjunto de papeles de trabajo que tienen una especial importancia debido a que su contenido no es únicamente de utilidad para el ejercicio que se audita, sino para ejercicios posteriores; esto se debe a que el expediente debe contener cierta información que no es precisamente de renglones del balance, sino que contiene datos del control interno, históricos, de actas de asamblea, etc.

La utilidad del Expediente Continuo, se nota desde el momento que le encargan a un elemento nuevo determinada auditoría, ya que al acudir al Expediente Continuo, se familiarizará con diferentes aspectos del negocio que va a revisar; algunos de éstos serán por ejemplo: La sección en que se encuentran los nombres y categorías de los funcionarios y empleados del negocio, así como la organización interna de las oficinas; por lo que, como se puede ver, este expediente no únicamente sirve para el ejercicio auditado, sino para todos los ejercicios ya que en él se puede decir, está la historia de la vida de una Empresa condensada en extractos de Actas de Asamblea, Sistemas de Contabilidad, de Organización Interna, etc. Otros serán extractos de Estados Financieros de ejercicios anteriores.

SU NECESIDAD.

Debido principalmente al desarrollo que tienen las Empresas de un año a otro y los cambios que sufren, para el Auditor sería muy tardado y en cierta forma difícil, poder en un momento dado, recabar entre los papeles de trabajo informaciones de cinco años atrás sobre:

Un Contrato.

Un Acta de Asamblea.

Porcentajes Autorizados de Comisiones.

Catálogo de Cuentas.

Sistema de Costos.

Personas autorizadas para firmar cheques, etc.

En cambio, al contar el Auditor con un legajo, en donde en forma condensada pueda recordar diversos aspectos de las auditorías anteriores, como son las tazas de amortización y depreciación, políticas a seguir en el reparto de dividendos, etc., podrá sin duda alguna hacer una mejor y rápida revisión del Control Interno y las modificaciones sufridas en el transcurso del ejercicio.

La principal razón para que exista el Expediente Continuo de Auditoría, es precisamente el ahorro tan grande de tiempo que repercute en primer lugar, en una auditoría más completa, ya que habrá tiempo de hacer otros trabajos y en segundo lugar es un gran auxiliar del auditor, ya que en esa forma podrá estar más seguro de que el personal que realizó la auditoría revisó todos los puntos importantes del negocio; de ahí precisamente la convenien-

cia de que antes de empezar cualquier auditoría, hay que hacer una revisión del Expediente Continuo de Auditoría y tratar de que tenga una clasificación que vaya de acuerdo con las necesidades de la misma, ya que año con año será necesario agregar datos para fines estadísticos o históricos y además el expediente se tendrá que cruzar contra algunos papeles de trabajo del ejercicio que se audita, como por ejemplo:

En las cuentas de Resultados, la renta mensual pagada, se cruzará con la sección del expediente donde está el extracto del contrato de arrendamiento.

Ahora bien, el Expediente Continuo de Auditoría debe de estar planeado en tal forma que cualquier persona con ciertos conocimientos de contabilidad y auditoría, pueda encontrar la información histórica, estadística o contable del negocio.

A continuación podemos ver un ejemplo de una cédula del expediente continuo de auditoría en la que se explica el procedimiento seguido por la Compañía para el control de pagos.

EXPEDIENTE CONTINUO DE AUDITORIA COMPAÑIA "S"

Memorandum del procedimiento para el control de pagos

1.—La Compañía tiene 3 cuentas bancarias que utiliza en las formas siguientes:

A.—Para pagos de Nóminas, Sueldos, gratificaciones o indemnizaciones (Firmas auto-

rizadas Gerente, Tesorero y Contralor dos de tres).

B.—Para pagos a Proveedores (Mismas firmas que en A).

C.—Para pagos de Gastos de Representación, de viaje, comisiones y gastos generales de la Compañía.

(Firman Contralor y Tesorero, Gerente General o de Ventas).

- 2.—El cajero tiene un fondo fijo en efectivo de \$4,000.00 para pagos menores de \$200.00, el cual es reembolsado cada semana. (Dichos gastos son autorizados por el Tesorero o Contralor). El fondo está contabilizado en una cuenta personal a nombre del cajero.
- 3.—El cajero depende directamente del Contralor, no teniendo contacto con ninguna persona del departamento de Contabilidad ni de Crédito y Cobranzas.
- 4.—Para pagar facturas, deben ir firmadas por personas autorizadas que tuvieron conocimiento del pedido, así como que ocupen puestos ejecutivos en la negociación; además, deben llevar anexas el comprobante de entrada al almacén.
- 5.—El dinero, ya sea en efectivo o en cheque que se recibe, siempre es depositado en los bancos el mismo día o al siguiente.
- 6.—Están debidamente separados y controlados los departamentos que manejan los valores de los de Contabilidad y Crédito.

rizadas Gerente, Tesorero y Contralor dos de tres).

B.—Para pagos a Proveedores (Mismas firmas que en A).

C.—Para pagos de Gastos de Representación, de viaje, comisiones y gastos generales de la Compañía.

(Firman Contralor y Tesorero, Gerente General o de Ventas).

- 2.—El cajero tiene un fondo fijo en efectivo de \$4,000.00 para pagos menores de \$200.00, el cual es reembolsado cada semana. (Dichos gastos son autorizados por el Tesorero o Contralor). El fondo está contabilizado en una cuenta personal a nombre del cajero.
- 3.—El cajero depende directamente del Contralor, no teniendo contacto con ninguna persona del departamento de Contabilidad ni de Crédito y Cobranzas.
- 4.—Para pagar facturas, deben ir firmadas por personas autorizadas que tuvieron conocimiento del pedido, así como que ocupen puestos ejecutivos en la negociación; además, deben llevar anexas el comprobante de entrada al almacén.
- 5.—El dinero, ya sea en efectivo o en cheque que se recibe, siempre es depositado en los bancos el mismo día o al siguiente.
- 6.—Están debidamente separados y controlados los departamentos que manejan los valores de los de Contabilidad y Crédito.

7.—Diariamente es formulado por el cajero un reporte que hace en forma de arqueo de caja.

El ejemplo anterior, adolece de muchos defectos, que precisamente el auditor, en el curso de su trabajo modificará al interiorizarse en la forma de operar; sin embargo, con dicho memorandum tendrá una base para comenzar a programar su trabajo y saber hasta dónde, en principio, puede confiar del Control Interno existente. En esta forma el auditor, ya ha hecho uso del expediente para premeditar la acción que va a tomar en su trabajo. En otros casos, en los que no hubiera sido posible consultar el Expediente Continuo, el auditor habría tenido que ocupar mucho del tiempo de la auditoría en las investigaciones necesarias para hacer el planeamiento de su trabajo, de acuerdo con los procedimientos seguidos por la Compañía. Al estudiar los papeles del Expediente, el auditor se evitará el hacer preguntas, que posiblemente dieran origen a que los empleados no cooperaran con el auditor en buena forma al darse cuenta de la ignorancia de éste al respecto, ya que por desgracia, es humano que una persona que ha estado en un puesto dentro de una organización durante varios años no vea con buenos ojos al auditor, que de un día a otro se va a enterar de la forma de trabajo de éste y posiblemente hasta llegue a dar sugerencias para el mejoramiento de los sistemas de trabajo.

En resumen, la necesidad del Expediente Continuo de Auditoría lo podemos sintetizar en los siguientes puntos:

A.—*Ahorro de tiempo.*—El Contador Público, que posee un buen Expediente de Auditoría de sus clientes, tanto él como sus ayudantes podrán terminar su trabajo en menos tiempo y consecuen-

temente, esto redundará en un mejor servicio al cliente.

B.—*Papeles de trabajo.*—Como es natural, durante el transcurso de la auditoría hay un sinnúmero de trabajos que están relacionados con ejercicios anteriores. En consecuencia, la necesidad del Expediente, se refleja precisamente en que, en éste se encuentra toda la información que recabamos en años anteriores y que será aplicable a las auditorías subsecuentes.

C.—*Conocimiento rápido de la Compañía que se audita.*—Cuando un auditor va por primera vez a una compañía, solamente con estudiar el Expediente Continuo se podrá dar una idea de la clase de negocio de que se trata y llegará con la confianza de que conoce la forma de trabajar del mismo, determinando así a qué renglones, durante el curso de su trabajo les dará mayor importancia.

SU CONVENIENCIA.

Una de las bases principales para la formulación del programa de auditoría es el Expediente Continuo. De ahí la conveniencia de que al planear sus diferentes secciones se haga con base en las necesidades de la Empresa.

Debido a que para cualquier Compañía es indispensable el haber establecido sistemas de control interno y de Procedimientos de Contabilidad, los más adecuados para los fines que persiguen; y ya que en una auditoría que realiza un Contador independiente es una de las normas de

Auditoria Generalmente Aceptadas la verificación del control interno y de los Procedimientos de Contabilidad establecidos, es absolutamente necesario que en el Expediente Continuo, exista una sección en donde ya sea como cuestionarios o memorándums, existan records de las modificaciones a dichos sistemas, ya que del estudio de estos papeles podrá el auditor planear su trabajo en la forma más conveniente.

En mi opinión, del Expediente Continuo de Auditoria es de donde sale en último término la información que más interesa a los accionistas de una Compañía, puesto que el Balance por sí solo no les explicará todos los puntos que les interesan, como por ejemplo: si los procedimientos de control interno son correctos, o si las políticas establecidas por ellos han seguido sus lineamientos, etc.

Es conveniente que al formular el Expediente Continuo de Auditoria se haga con la idea de que va a ser utilizado por varios años consecutivos, por lo que deberá constituirse con carpetas especiales de material suficientemente durable que soporte el trato constante durante un largo período, y como será manejado por diversas personas, deberá tener claridad completa en sus explicaciones.

Podemos sintetizar la conveniencia del Expediente Continuo, en los siguientes puntos:

A.—La certeza de que al finalizar una auditoria, podemos tener confianza que nuestro trabajo ha seguido las bases establecidas con anterioridad y en consecuencia, menores probabilidades de omitir alguna revisión.

B.—Conoceremos los principales aspectos de la Com-

pañía rápidamente y en algunas ocasiones mucho antes de haberla visitado, ya tendremos establecido nuestro plan de trabajo y distribuido a nuestro personal, para las diferentes etapas de la auditoría.

C.—Aparte de conocer todos los aspectos que nos ayudarán al mejor desarrollo de nuestro trabajo, también tendremos a la mano en un solo expediente toda la organización de la Compañía que nos ayudará enormemente durante el transcurso del mismo, ya que en esa forma conoceremos las responsabilidades de cada persona, sus categorías, los departamentos en que está dividida y en algunas ocasiones hasta de la personalidad de sus funcionarios, los informes que redacta cada departamento, en fin, en una palabra, la organización de la Empresa.

SECCIONES DEL EXPEDIENTE

Como mencioné en párrafos anteriores, del buen cuidado que tenga el auditor para determinar las secciones que deba contener el Expediente Continuo, dependerá fundamentalmente la correcta, rápida, necesaria e importante información que se utilice en las auditorías subsecuentes.

En mi opinión la primera sección deberá ser destinada a *Información general*. (La mayoría de los Contadores tienen estos papeles fuera del expediente continuo, por razones que en mi opinión son aceptables, pero debido a la naturaleza de la Tesis, considero que debo hablar de este punto tomándolo como una sección del expediente

continuo). Esta primera sección será para el auditor la más importante, ya que en ella deberán estar los papeles a partir del momento en que el cliente solicitó nuestros servicios profesionales, como son:

- 1.—Carta en que se especifica la clase de Servicios que desea.
- 2.—La información que espera recibir de nuestro trabajo.
- 3.—Los honorarios que va a pagar y la forma de liquidarlos etc., etc.

Es muy importante que exista constancia escrita de los arreglos previos con el cliente antes de empezar nuestro trabajo, tanto para nuestra protección, como para la del cliente ya que debido a la amplitud de nuestra profesión, la gente no conoce los alcances y limitaciones de la Auditoría y de ahí nace la necesidad de evitar confusiones que al terminar nuestro trabajo, vendrían a redundar en que dejara nuestro cliente de solicitar nuestros servicios por haber creído que nuestra información iba a ser de otra clase, como por ejemplo, del Control Interno o Estados Financieros con anexos especiales, etc.

Por lo anterior, dentro de la Sección de Información General se encontrarán las siguientes sub-secciones:

A.—*Arreglos con el Cliente.*—En esta parte deberá estar toda la información necesaria para que el auditor pueda, en el curso de su trabajo, estar informado hasta dónde debe llevar el alcance de su revisión, particularmente en la actualidad, en que la firma del Contador Público, sirve para fines fiscales y administrativos con-

juntamente. En general deben precisarse en mi opinión cuando menos los siguientes puntos:

1.—*Persona que solicita el trabajo.*—Es muy importante saber para quién va a hacerse la auditoría y cuál es la finalidad de la misma, ya que precisamente a la persona que solicita nuestros servicios, es a quien deberá entregarse la información, suponiendo que esta persona está suficientemente autorizada para solicitar dicho servicio, ya que puede ser alguien que no inter venga directamente en la administración del negocio como en el caso de un accionista, pero que sin embargo, tiene suficientes intereses dentro del mismo.

2.—*La clase de trabajo solicitado.*—Debido precisamente a que, como dije anteriormente, nuestra carrera es sumamente extensa, es indispensable que exista constancia por escrito de la información que recibirá el cliente con nuestro trabajo, puesto que no se dará la misma información para una Auditoría de Balance, que para la dictaminación de un Balance de una negociación que está en periodo de liquidación, ya que en esta última se formularán los Estados Financieros a los valores de realización y en el primer caso no. Además, teniendo perfectamente especificada la información que proporcionaremos al cliente, podremos planear adecuadamente nuestro programa de trabajo, evitando, en cuanto sea posible, pérdidas de tiempo y aprovechando el trabajo de los ayudantes.

3.—*Tipo de Información que se proporcionará al Cliente.*—Esto es muy importante, porque puede suceder que el cliente no necesite un informe largo del trabajo desarrollado sino que, únicamente se conforme con el Dictamen y los Estados Financieros o, además, requiera otra clase de información como puede ser: Estados Financieros Comparativos, de Origen y Aplicación de Recursos, etc. En mi opinión, no obstante que el cliente no requiera información adicional, es una obligación moral del auditor, al encontrar alguna anomalía que en su opinión deba ser conocida por quien contrató el servicio, debe, si no en el informe, sí durante el curso de su trabajo, formular memorandums que servirán tanto al auditor, como al cliente para corregirlas y al mismo tiempo, éste agradecerá el interés del auditor para su Compañía. Al igual que el punto anterior, al tener determinada la información específica que recibirá el cliente, se podrá planear con mayor efectividad el programa de trabajo.

4.—*Honorarios o las Bases para sus Cálculos.*—Uno de los puntos principales que se trata con el cliente al hacer los arreglos previos, es el relativo a los Honorarios Profesionales o las Bases que se tomarán para determinarlos. El Reglamento de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores dice en su Capítulo III, al hablar de los Honorarios Profesionales, que la determinación de éstos nunca deberá ser motivo de una discrepancia de opiniones con el cliente. En mi opinión, lo anterior es de suma importan-

cia, porque de la forma en que trate el Contador Público con el cliente este tema, pondrá su categoría y calidad profesional, en un sitio muy alto o, a la inversa, perderá su personalidad como Profesionista, al hacer sentir al cliente que el tema honorarios influirá grandemente en el trabajo que desarrollará en la Compañía. (No queriendo decir con esto que no sea de importancia este tema, pero que el Contador debe tener mucho tacto y comprensión al hablar de él). Para evitar problemas con el cliente es conveniente que sean determinados antes de que se empiece el trabajo, teniendo en cuenta que posiblemente en algunos casos se pierda dinero en el trabajo, por haberse evaluado mal el tiempo que se ocuparía, o por haber mucho papeleo en la Compañía, que consecuentemente obligue al Auditor a desarrollar mayor número de pruebas o, finalmente, que se encuentre un sinnúmero de anomalías que originen mayor extensión al trabajo del Auditor. En estos casos probablemente, éste recupere Honorarios en los años siguientes y en esa forma cumpla satisfactoriamente las necesidades del cliente y las suyas propias, ya que al calcular los futuros Honorarios, tomará en consideración el tiempo que perdió en la Auditoría anterior.

B.—*Historia y antecedentes de la Compañía.*—En esta sección deberá existir, de ser posible, copia de la Escritura Constitutiva de la Compañía y en todo caso un extracto de las principales cláusulas de la misma. Cada año se deberán revisar el libro de Actas de Asamblea de Ac-

cionistas y Juntas de Consejo de Administración, para que en el caso de alguna adición o enmienda a los estatutos de la misma, ésta sea tomada en consideración en el trabajo que se está desarrollando dentro de la auditoría.

Es conveniente que todas las Actas de Asamblea de Accionistas, de Consejo de Administración y la Escritura Constitutiva, sean revisados por el Auditor y subrayado con rojos los puntos importantes. Siempre se deben cruzar los papeles de trabajo del año en curso, con los extractos o copias simples de las actas, ya que normalmente en ellas se encontrarán las bases de la administración de la Compañía, como por ejemplo los nombres de los que integran el Consejo de Administración, del Gerente, personas autorizadas a firmar cheques, fecha de constitución, capital inicial, aumentos de capital, objetos de la misma, etc.

En esta misma sección será conveniente, en forma de memorandum, tener información relativa a lo siguiente:

a) *Personal*.—Para lo cual será conveniente tener un cuadro esquemático (organigrama) de la organización general que se deberá completar con una lista del personal ejecutivo de la negociación en sus diferentes departamentos, señalando los puestos que tienen y en el caso de personas autorizadas a firmar cheques, hacerlo notar para verificar en cada auditoría si se sigue el mismo procedimiento, así como las personas que autorizan asientos contables, pagos, etc. Ya que en esta forma el auditor podrá, viendo

el Expediente Continuo de Auditoría saber a qué persona dirigirse para solicitar un auxiliar, una firma, etc.

b) *Mercado*.—Hay muchas compañías que debido a la naturaleza de sus productos, no venden durante todo el año la misma cantidad de artículos, ya que son de estación, es conveniente que exista constancia de esto en el Expediente Continuo, ya que será un punto muy importante para la formación de nuestros programas de trabajo. Asimismo, esto influirá grandemente en los resultados del ejercicio, ya que desde el punto de vista financiero, habrá meses de utilidad muy fuertes y meses de escasas utilidades. Por lo anterior, también es importante que se relacione este aspecto con la fecha de presentación de declaraciones de impuestos al Gobierno, para nivelar la situación anormal cuando haya pérdidas por la estación.

c) *Papeles que prepara el Cliente*.—En muchos negocios, el mismo sistema de contabilidad que se lleva, facilita que el cliente prepare papeles que van a servir al auditor, por lo cual es conveniente que se tenga una cédula con estos datos, ya que en esa forma ahorraremos tiempo que puede ser utilizado en otros trabajos. Es muy conveniente proponer al cliente que formule algunas cédulas de auditoría haciéndole ver las ventajas de esto.

d) *Información Administrativa*.—Deberán formularse cédulas en que consten las políticas establecidas sobre diferentes aspectos de la administración como son: Las tasas de Depreciación y Amortización que la Compañía ha utilizado en años anteriores. Esta cédula nos servirá para que al estar haciendo la auditoría del año, se pueda comprobar y cruzar contra el Expediente Continuo que en primer lugar, las bases de las depreciaciones y amortizacio-

nes han sido consistentes desde años anteriores, ya que esto podría redundar en un cambio en la situación financiera. Otro aspecto será tener una cédula en la que estén listados los principales proveedores de la negociación y asimismo de los principales clientes de la misma.

e) *Sección de Información Contable.*—Debido a la importancia de esta sección es conveniente dividirla en subsecciones, ya que deberá separarse los memorandums del estudio del control interno y sistemas de contabilidad y administración con el de papeles financieros que se guardan en el Expediente para tener historia de las modificaciones de las cifras de la Compañía. Es decir, que en una subsección tendremos en forma de cuestionario el estudio del control interno de la Compañía en diferentes aspectos como son: Sistema de Contabilidad, Sistema de Facturación, Cobros, Sistema de Ventas, Control Interno de cajas, Bancos, Cuentas por obrar, Inventarios, etc.

Es muy conveniente tener en esta forma todos los estudios arriba mencionados, ya que así el Auditor podrá darse con facilidad cuenta en caso de que haya omitido en su programa de trabajo algún punto importante por investigar; a continuación presento un ejemplo de un cuestionario que podrá servir al estudio del sistema de contabilidad.

EXPEDIENTE CONTINUO DE AUDITORIA

SISTEMA CONTABLE

C O M P A Ñ Í A "X"

Preparado por _____ Fecha _____

En caso necesario para mayor explicación es conveniente formular un memorandum y adjuntarlo al cuestionario.

- 1.—¿Existe un catálogo de cuentas de acuerdo con las necesidades de la Compañía?
- 2.—El catálogo de cuentas, ¿tiene numeración en cada cuenta para facilitar el registro rápido de las operaciones?
- 3.—¿Las cuentas están planeadas en tal forma que se evite que al fin del ejercicio se tenga la necesidad de hacer reclasificaciones entre cuentas?
- 4.—De las anomalías encontradas en el catálogo de cuentas en la auditoría del año anterior, ¿se han corregido éstas?
- 5.—¿La contabilidad está basada de acuerdo con el catálogo de cuentas que establecieron los funcionarios de la Compañía?
- 6.—¿La contabilidad es mecanizada?
 - a) ¿Qué clase de máquina?
Ruf _____
I. B. M. _____
National _____
Burroughs _____
- 7.—De acuerdo con la máquina que se use según el punto anterior deberá darse una explicación sencilla de la forma de operar los libros (Mayor, Diario, Auxiliares).
- 8.—Escribir memorandums dando opinión si es aprovechado al máximo el sistema mecanizado.

- 9.—¿Se usan diferentes diarios? (Compras, Ventas, Ingresos, Egresos, Operaciones Diversas) que se concentran en uno solo para pasar al mayor de un solo diario. (Explicar detalladamente dicho procedimiento).
- 10.—Aproximadamente, ¿qué movimiento en el Banco existe en cantidades de operaciones? (Ingresos y Egresos).
- 11.—¿Cada cuándo son conciliadas las cuentas de Bancos?
- 12.—¿Cuántas cuentas de clientes existen?
- 13.—¿En qué forma son controladas las cuentas de clientes?
- 14.—¿Cada cuándo se verifica que la suma del auxiliar de clientes cheque con la del mayor?
- 15.—¿Qué sistema se sigue para el control de antigüedad de saldos de clientes?
- 16.—¿En qué forma son informados los funcionarios de los saldos de clientes y con qué continuidad?
- 17.—¿Qué sistema de inventarios se sigue?
- 18.—Aproximadamente ¿qué movimiento tienen los auxiliares de inventarios?
- 19.—¿Qué personas autorizadas revisan los inventarios para ver que no existan mercancías o materias obsoletas?
- 20.—¿En qué forma son valuados los inventarios? (Standard, estimados o reales).
- 21.—¿Cómo son manejadas las cuentas de inventarios? (PEPS O UEPS).

- 22.—¿En qué forma son controlados los activos fijos de la Compañía?
- 23.—Si hay un auxiliar, ¿cómo se lleva?, ¿en qué forma es controlada la depreciación de cada artículo?
- 24.—¿En qué forma es controlado el sistema de cuentas por pagar, cómo funciona?
- 25.—¿En qué forma es informada la Administración de las Cuentas por Pagar?, ¿quién autoriza la liquidación de las mismas?
- 26.—Al preparar los estados financieros, ¿se siguen los siguientes lineamientos?
- A.—¿Están bien presentados, explicando claramente cada estado la situación de la Compañía? (Es conveniente que los estados financieros sean comparativos y con porcentajes, ya que en esta forma los accionistas captan rápidamente la situación existente).
- B.—¿Dichos estados son comparados con los presupuestos formulados al iniciarse el ejercicio?
- C.—¿Los estados están impresos y únicamente hay que poner cantidades?
- D.—Que el departamento de contabilidad no tarde tiempo en formular los borradores de los estados.

Es conveniente estudiar la forma de que la Compañía no únicamente se conforme con formular Estados Financieros (Balance, Estado de Pérdidas y Ganancias y anexos), ya que en la actualidad los ejecutivos de las em-

presas, están interesados, para poder apreciar mejor en qué situación se encuentra la empresa, en que la información que proporciona el Departamento de Contabilidad sea de tal manera clara y concisa, que en la realidad, para un ejecutivo le dice más una gráfica en la que pueda ver a simple vista el progreso de las ventas por meses y por zonas o en otro aspecto un conjunto de razones que indiquen claramente la situación actual de la Compañía, que un Balance muy bien presentado, pero que no presenta los datos que interesan a los administradores.

Por lo anteriormente mencionado, es conveniente tener una plática con los funcionarios de la Compañía, para conocer exactamente qué información esperan recibir del departamento de Contabilidad, después de esto el auditor estará en posibilidad de proponer que al formular los Estados Financieros, se anexasen otros informes que harán más eficiente y productiva la información del departamento de Contabilidad y la información recibida por la administración mucho más completa.

Con el cuestionario anterior, nos podemos dar cuenta de la utilidad de los mismos al hacer el estudio del Control Interno y administración, ya que al contestar cada pregunta, la persona que lo hace además de revisar las políticas establecidas, está automáticamente repasando los trabajos que debió desarrollar o desarrollaría en el curso de la auditoría, y podrá determinar las partes en que encontrará mayor dificultad.

Para efecto de tener una información constante en las auditorías anuales, de los Estados Financieros, así como de la información Financiera y administrativa de ejercicios anteriores es conveniente tener abierta una sub-sec-

ción que contenga en su primera parte, Cédulas Sumarias en las que se encuentre en forma condensada los Estados Financieros como son:

- a).—Balance General.
- b).—Estado de Pérdidas y Ganancias.
- c).—Estados de Costos de Producción.
- d).—Estados de Origen y Aplicación de Recursos, etc.

A continuación presento una hoja del Expediente Continuo de Auditoría en el que se puede tener los Balances de cada año en forma que sea fácil su comparación y determinación inmediata de variaciones importantes con el ejercicio que se audita.

EXPEDIENTE CONTINUO DE AUDITORIA
CIA. INDUSTRIAL "X", S. A.
RESUMEN DE BALANCES GENERALES ANUALES

A C T I V O	1955	1956	1957	1958
ACTIVO CIRCULANTE				
Caja y Bancos:				
Tesorería				
Caja chica				
Banco de Comercio, S. A.				
Cuentas por cobrar:				
Clientes				
Deudores diversos				
Menos: Reserva para cuentas incobrables				
Inventarios:				
Inventario de artículos terminados				
Inventario de materias primas				
Artículos en consignación				
OTROS ACTIVOS:				
Herramientas				
Acciones de Teléfonos de México, S. A.				
ACTIVO FIJO				
Maquinaria				
Gastos de Instalación				
Muebles y enseres				
Edificio				
Automóviles				
Terrenos				
Pagos adelantados para compras de terrenos				
Depósitos en garantía				
Depreciación y amortización				
ACTIVO DIFERIDO				
Gastos de Organización				
Fianzas y seguros				
Amortización acumulada				
PASIVO				
PASIVO CIRCULANTE				
Impuestos por pagar				
Cuentas por pagar				
Acreeedores Diversos				
CAPITAL SOCIAL				
37,291 Acciones de \$100.00 valor nominal cada una pagada totalmente				
Menos:				
Utilidad o pérdida de ejercicios anteriores				

Como se puede ver en la cédula anterior, el trabajo de cada año después de haber terminado los asientos de ajuste de la auditoría, es el de pasar a su columna respectiva el Balance del año, para que en esa forma en años posteriores no sea necesario revisar los papeles de trabajo, sino que únicamente con recurrir al Expediente Continuo, podemos ver esa información para los fines requeridos.

En la misma forma que presento la cédula de los Balances, se deberán abrir cédulas sumarias de: Pérdidas y Ganancias, Costos de Producción etc., y en general todos los que sean necesarios según las características del cliente.

La segunda parte de la Sub-sección de la información Financiera y Contable, deberá contener cédulas abiertas para cada año en tal forma que se pueda ir aumentando continuamente. En el caso de las declaraciones de Impuestos y calificaciones, su importe y fecha de pago, la conciliación entre la utilidad contable y la gravable, la conciliación entre la utilidad declarada y la calificada por años, análisis de las reservas para Impuestos Sobre la Renta por años. (Considerando que el aspecto Fiscal en la época actual es de suma importancia, creo necesario tratarlo por separado en el último capítulo de esta tesis).

f) *Sección de Contratos.*—Esta sección deberá ser revisada cada año y cruzada contra los papeles de trabajo para que el auditor tenga la certeza que en primer lugar todas las obligaciones y derechos de la Compañía están debidamente legalizados como pueden ser:

- 1.—Contratos de Arrendamiento.
- 2.—Contrato colectivo de trabajo.

- 3.—Contrato de Regalías.
- 4.—Contratos de Comisiones.
- 5.—Contratos de Publicidad, etc.

Al hablar en páginas anteriores de las secciones del Expediente continuo de Auditoría y mencionar algunos papeles que debe contener, no quise decir con esto que sean los únicos que pueda tener el Expediente, ya que la necesidad de cada sección se irá haciendo visible durante el curso de la primera auditoría y posteriormente se irá completando en el transcurso de las futuras auditorías. Sin embargo, en mi opinión, con los puntos tratados en este capítulo, creo yo que pueden ser las bases para poder iniciar las relaciones entre el Contador Público y una Negociación en general, y así tener facilidad de dar al cliente un mejor servicio.

C A P I T U L O I I

TRABAJOS PRELIMINARES DE AUDITORIA DE CUENTAS DE RESULTADOS Y DE NOMINAS

Al hablar del Archivo Permanente de Auditoría, mencioné que una de las principales ventajas es la de ahorrar tiempo al auditor al tener información de ejercicios anteriores y en esa forma poder hacer otra clase de trabajos de auditoría. Ahora bien, la Auditoría Preliminar, como su nombre lo indica, es una revisión anticipada de algunos aspectos que intervienen en la auditoría que por sus características son trabajos demasiado largos, que pueden adelantarse antes del cierre del ejercicio. (Esto no quiere decir que la auditoría deba coincidir exactamente con el cierre del ejercicio, pero normalmente así se hace por tener grandes ventajas).

La auditoría preliminar tiene muchas ventajas entre las que podemos enumerar:

- 1.—Al final del ejercicio fiscal, cualquier Compañía tiene más trabajo del normal y en consecuencia el personal no puede atender al auditor constantemente.
- 2.—Al hacer revisiones con anticipación, el auditor puede darse cuenta de fallas, ya no de operacio-

nes, sino de procedimientos y en esa forma se podrán corregir las anomalías con más tiempo, y en el caso de operaciones mal hechas se podrán incluir los ajustes dentro del ejercicio.

- 3.—La principal causa del origen de la Auditoría Preliminar se debe a que antiguamente el auditor presentaba sus Estados Financieros Dictaminados, así como sus memorandums proponiendo modificaciones al Control Interno o sus Asientos de Ajuste con un retraso tan grande que a los interesados en dichos informes, no les prestaba el servicio que esperaban ya que precisamente el auditor debe proporcionar al cliente el Balance Dictaminado en un tiempo razonable después de la fecha de la auditoría, con el objeto de que si hay correcciones importantes, éstas sean hechas dentro del ejercicio que se audita, ya que como ha sucedido en muchos casos, al entregar el auditor sus memorandums sobre errores en los sistemas, se encuentra con que la Compañía ya los ha corregido o que la Asamblea de Accionistas no pueda repartir las utilidades hasta tener el Dictamen del auditor, con el cual se tiene mayor certeza de la veracidad de los Resultados. Como consecuencia de lo anterior, el auditor se vió en la necesidad de dividir la auditoría en tal forma de que sin evadir los Procedimientos de auditoría generalmente aceptados, para la dictaminación de los Estados Financieros, pudiera adelantar gran parte de la auditoría antes del cierre del Balance y en esa forma, al finalizar el ejercicio, poder, en poco tiempo, informar del trabajo desarrollado y

prestar mejor servicio al cliente; además, el auditor se evita recargos de personal en determinadas épocas del año. Sin embargo, para poder tener un buen programa de Auditoría Preliminar y Final, es necesario que el personal que va a trabajar al cliente tenga cierta preparación y conocimientos del mismo, por lo que es conveniente que se tenga contacto, si es posible, con el personal que efectuó la Auditoría anterior, el cual podrá dar ideas sobre la forma de ahorrar más tiempo o qué renglones, a su juicio, son de mayor importancia. También será conveniente ayudarse del Expediente Continuo de Auditoría.

- 4.—En la Auditoría Preliminar se harán los estudios de Control Interno, ya sea en forma de memorandum o de Cuestionario y en esa forma, para la preparación del trabajo final, se tendrán suficientes bases para hacer un programa muy completo en el mismo, y bastante práctico para las necesidades de la empresa.

En mi opinión en el trabajo preliminar se deberán hacer algunas revisiones que no son precisamente relativas a los Estados Financieros, pero que tienen íntima relación con ellos, por lo que procedo a mencionar algunas de éstas:

- A.—Se revisará la política y Procedimientos de Control Interno y de Contabilidad. Se pondrá al corriente la información del Archivo permanente de Auditoría referente a políticas y procedimientos y se agregará cualquier información que falte.
- B.—Es conveniente que se revisen los papeles del año an-

terior con espíritu de crítica constructiva con el siguiente objeto:

- 1.—Mejorar su forma, contenido y arreglo dentro del legajo de papeles de auditoría.
 - 2.—Eliminar todos los papeles y trabajo que se juzgue innecesarios, ya que pueden haberse cambiado algunos procedimientos en la Compañía.
 - 3.—Ver los trabajos que pueda hacer el cliente para la auditoría. (Papeles de Trabajo).
 - 4.—Mejorar en lo que sea posible los procedimientos de auditoría.
- C.—Se preparará el programa de auditoría y se hará una estimación aproximada del tiempo que ocupará de de acuerdo con la experiencia de las auditorías anteriores.
- D.—Se formularán las hojas de trabajo y las Cédulas Sumarias, insertando los saldos iniciales y cualquier otra cifra o dato que sirva o vaya a servir de base de comparación.
- E.—Se tratará de obtener de la Compañía todos los informes internos (en especial los Estados Financieros), con miras a notar cualquier cambio de importancia en la posición financiera y en las operaciones desde la última auditoría.
- F.—Se obtendrá toda la información que sea posible sobre asuntos como los que a continuación se enumeran:
- 1.—*Asuntos Fiscales.*—Declaraciones presentadas en

- el año anterior, reclamaciones pendientes, problemas fiscales del año que se va a revisar, etc.
- 2.—*Seguro Social*.—Liquidaciones, clasificaciones de grupo, altas y bajas, etc.
 - 3.—*Participaciones*.—Forma de distribución de utilidades.
 - 4.—Cualquier problema especial del negocio que se audita.
- G.—Se leerán y se harán extractos de las modificaciones a la Escritura Constitutiva si las hay.
- H.—Se harán extractos de las Actas de Asambleas y de Consejo.
- I.—Se harán extractos de los Contratos de Arrendamiento, de préstamos, emisiones de Bonos y Obligaciones y cualquier otro de importancia.
- J.—Se puede adelantar el trabajo de hacer los borradores de los Estados Financieros y del Informe con el objeto de que al llegar al trabajo final, únicamente se anoten cifras.
- K.—Se prepararán las solicitudes de confirmación de clientes, Bancos, Abogados, Obligacionistas, etc.
- L.—Se harán borradores de las cartas que entrega el cliente en las que declara los pasivos que existen.
- M.—Se revisará si el cliente ha hecho las correcciones o ha seguido los consejos que se han dado en auditorías anteriores, para lo cual será conveniente revisar todos los informes y memorandums entregados a ellos.
- N.—Se puede adelantar el arqueo de los valores.

Después de lo anterior se tendrán bases suficientes para empezar a hacer la revisión de algunos renglones de Estados Financieros. En mi Tesis me concreto a hablar de las cuentas de resultados, por creer que el trabajo en éstas es de mucha importancia, por ser la médula de los Estados Financieros.

Ahora bien, la revisión de estas cuentas normalmente se hace a base de pruebas selectivas, extendiendo las mismas hasta donde después de haber estudiado el Control Interno, se cree necesario hacerlo.

La importancia de la revisión de las cuentas de resultados, se puede palpar más visiblemente desde el punto de vista de los Impuestos, ya que éstos se pagan en el curso del ejercicio, de acuerdo con las cuentas de resultados y en el caso de que hubiera irregularidades en la contabilidad que afectaran fiscalmente a la negociación, se podrán corregir dentro del mismo ejercicio.

En la actualidad, la revisión de las cuentas de resultados, tiene mucha importancia debido al decreto del 30 de Abril de 1959, en el que se establece la Auditoría Fiscal Federal y da a los Contadores Públicos Titulados, la facultad de poder firmar declaraciones de Impuestos sobre la Renta en Cédulas I, II, III, VI y VII, previa revisión que hayan realizado de las operaciones de los causantes, quedando bajo su directa responsabilidad el mal uso que se hiciera de dicha facultad.

Como consecuencia de lo mencionado, las pruebas realizadas por el Contador en las cuentas de resultados, deberán ser ampliadas para poder sostener con hechos los orígenes de sus dictámenes y la firma de declaraciones, ya

que puede darse el caso de que aun cuando no se encuentren en la cuenta de ventas variaciones muy grandes de un mes a otro, pueda haber ventas ficticias que el Auditor no localice por haber escogido para su prueba un mes de ventas mayores. Esto no quiere decir que el fisco pudiera establecer alguna responsabilidad al Auditor, pero sin embargo, mientras demuestra que no hizo pruebas de dicho mes, se verá en una serie de situaciones que profesionalmente le harían daño al dudar el fisco de su honorabilidad profesional.

Una de las principales bases para poder soportar las pruebas realizadas será el memorandum de control interno que se formule antes de realizar el trabajo, en el que se hagan notar las variaciones y los cambios encontrados en comparación con años anteriores como son:

En la cuenta de Ventas

- 1.—Forma de facturación.
- 2.—Sistema que se usa para que una mercancía pueda salir de los almacenes.
- 3.—Relación que existe entre los departamentos de Facturación, almacenes, crédito y cobranzas, forma de controlarlos.
- 4.—Nueva política de Ventas por ampliación de Sucursales.
- 5.—Planes de promoción que originen un aumento de ventas bastante notorio y de consideración.

Después de haber estudiado el memorandum anterior se procederá a hacer el trabajo material de obtener las

pruebas necesarias que soporten el dictamen que se va a dar.

En una negociación en situación normal, convendrá hacer los siguientes trabajos en la cuenta de ventas:

- 1.—Se hará una *Cédula Sumaria* que muestre el resumen de las ventas del ejercicio o período que se audita y que servirá para relacionar nuestros papeles de trabajo con los Estados Financieros y al mismo tiempo con los papeles que muestran análisis o detalles (de esta cédula se cruzará el o los períodos escogidos para hacer las pruebas detalladas).
- 2.—*Cédulas Generales o Sub-Cédulas*.—En donde ya sea con tiras de sumadora o enlistadas, se encuentran las ventas que se van a analizar de los períodos escogidos. Dichas cédulas deberán contener en general los siguientes datos:

Fecha Factura	No. de Factura	No. de Pedido	Fecha de Pedido	No. Salida Almacén	Fecha Salida Almacén
---------------	----------------	---------------	-----------------	--------------------	----------------------

De esta cédula se deberá cruzar contra la cédula Sumaria el período escogido de prueba.

En mi opinión es muy conveniente hacer todos los trabajos de auditoría de la cuenta de Ventas sobre el mismo período, que en la mayoría de los casos es un mes para poder tener con certeza la seguridad de lo siguiente:

- A.—Todas las ventas son registradas.
- B.—No está inflado el renglón de ventas.
- C.—Son cargados correctamente a los Clientes el valor de las facturas.

- D.—Si coinciden las fechas de embarque, con las de facturación y con las salidas de almacén.
- E.—Las extensiones en las facturas son hechas correctamente.
- F.—Los precios son los autorizados según la última lista de precios de la Compañía.
- G.—Los cobros son normales de acuerdo con la política de crédito establecida por la Compañía.
- H.—Cumplen los requisitos fiscales establecidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Es conveniente dentro de las cuentas de resultados hacer una cédula comparativa de éstos con los años anteriores explicando las variaciones notables.

En algunas Compañías el Departamento de Ventas y algunas veces la Gerencia tienen asignados ciertos porcentajes de comisión, o premios sobre las ventas del año, por lo que se debe verificar la realidad de dichas ventas y consecuentemente, cualquier falta en este aspecto originaría un memorandum confidencial dada su importancia. Por lo anterior es importante revisar por lo menos un mes entero posterior al cierre del ejercicio en el renglón de devoluciones de Ventas, ya que esto afectará nuestra utilidad; igualmente convendrá comparar las ventas con las de los meses anteriores por poder darse el caso que miembros de la misma organización traten de sorprender guardando mercancías en bodegas propias para obtener los premios y vendiéndola posteriormente en el año siguiente, lo cual viene a perjudicar, entre otros, al departamento de Estadística y a los agentes de la misma, por una competencia desleal.

En mi poca experiencia pre-profesional, tuve conocimiento de una fábrica que vendía sus productos a toda la República y abrió una Sucursal en Guatemala, la cual al año de estar operando, empezó a dejar de vender sin saber la causa. Se solicitó los servicios del Contador Público en la Fábrica establecida en la Ciudad de México, y al hacer la revisión de las ventas se comparó con ejercicios anteriores y se vió claramente que el agente de la Frontera con Guatemala del lado mexicano, había aumentado considerablemente sus pedidos, precisamente a partir de la fecha en que el representante en Guatemala había dejado de vender. Esto se originó, en este caso, por los impuestos tan altos de importación que hay sobre dicho producto en Guatemala y con ese motivo, el otro agente enviaba de contrabando los productos, vendiéndolos a menor precio.

En el ejemplo anterior aun cuando se aparta un poco de las finalidades de la auditoría, se puede dar una cuenta que cada prueba llevada a cabo dentro del trabajo de ésta, puede servir de base para un sinnúmero de informaciones que se pueden dar a los clientes y que servirá a éstos para darse cuenta de aspectos de su negocio que les habían pasado inadvertidos o no habían podido determinar su origen.

En cualquier Compañía es conveniente separar los ingresos relativos a las ventas de cualquier otro, explicando el origen y naturaleza de los ingresos que no sean ventas, como por ejemplo: Ventas de Equipo, Desperdicio, Mercancías Obsoletas etc., y verificando que hayan sido contabilizados correctamente.

En la cuenta de costos, como dije al hablar del trabajo de detalle en ventas, supongo un negocio fabril en si-

tuaciones normales con un sistema de costos estimado. Para la determinación de los costos, ya sean de una unidad de producción, de operación de función, etc. Es necesario formular una relación llamada Estimación de Costos. (Manual del Contador).

Al hacer el auditor el trabajo preliminar de costos, deberá, en primer lugar, obtener las estimaciones de costos formulados por la empresa que le sirven a esta para:

- 1.—Contabilización de la Producción Terminada.
- 2.—Contabilización de la Producción en Proceso.
- 3.—Contabilización de las salidas de Almacén de Artículos terminados.

Teniendo en su poder el Auditor dichas estimaciones deberá hacer algunos estudios como son:

- 1.—Ver que la antigüedad de dichas estimaciones no sea el origen de las variaciones de sus costos.
- 2.—En el caso de que hayan cambiado los costos en el curso del año, hacer pruebas selectivas por renglones de las estimaciones y cerciorarse de que no son más altas que los costos reales.
- 3.—Normalmente los costos estimados están basados en una producción mensual promedio, y con tal razón es conveniente ajustarlos de acuerdo con las necesidades de la Empresa, por lo que es necesario que los costos no sean antiguos, basados en una producción que en la actualidad la Compañía ha duplicado.

La revisión de los costos es un trabajo muy importan-

te que debe ser dirigido personalmente por el encargado de la auditoría, ya que se puede decir es la médula de donde se derivan los valores de los inventarios que afectan directamente nuestro costo de producción y la utilidad del ejercicio.

Antes de terminar su trabajo en este renglón, el auditor debe estar completamente seguro que los costos de la Compañía no están inflados, puesto que esto se prestaría a suponer que se trata de presentar una situación ficticia posiblemente para influenciar a nuevos inversionistas o hacer un reparto de utilidades que no existen, o un sinnúmero de situaciones anormales que serían motivo de una salvedad o un dictamen negativo.

En los Gastos de Operación.

En el trabajo preliminar de los gastos de operación se deberá formular una cédula sumaria en la que por meses se pueda separar cada sub-cuenta, para poder escoger los meses en los que haya variaciones muy importantes. Se deben hacer cédulas analíticas donde se explique las pruebas realizadas y sus resultados. En general, se deben tener en cuenta las siguientes pruebas de detalle:

- A.—Verificar la correcta clasificación de los gastos, teniendo cuidado de que los gastos indirectos no estén incluidos en gastos de administración o de ventas.
- B.—Habrá algunas sub-cuentas como:
 - 1.—Sueldos, Comisiones, Gratificaciones, gastos de representación, etc.
 - 2.—Rentas de Locales para ventas.

3.—Provisiones de Amortizaciones y Depreciaciones.

4.—Honorarios profesionales

en las que será necesario cruzar contra el expediente continuo de auditoría, para ver si están autorizados, si hay contratos o si los porcentajes están correctos.

C.—En todas las sub-cuentas se verificará la existencia de comprobantes correctamente autorizados por personas responsables, y cancelados debidamente.

D.—En algunas sub-cuentas se deberán hacer pruebas especiales como son las de Sueldos, Rayas y gratificaciones, que trato más extensamente en el último capítulo.

E.—Se deberá tener vigilancia que en las cuentas de resultados, no se incluyan gastos por concepto de inversiones que deberán estar capitalizados dentro de renglones del Activo y sujetos a Depreciación. (Para tal objeto, las Compañías establecen ciertos márgenes para compras de artículos que deben ser inventariables y los que deben ser cargados directamente a los resultados.

F.—Pruebas Globales.—Comisiones, Regalías, rentas, impuestos y derechos, fletes, honorarios profesionales, reservas, etc.

En el aspecto de las pruebas necesarias en las cuentas de resultados, como dije al hablar de la auditoría de ventas, la extensión que se deba dar a las pruebas se deberá basar en el estudio del Control Interno y Procedi-

mientos utilizados por la Compañía, ya que es la pauta que señala el trabajo necesario para soportar los informes.

Por lo tanto, un auxiliar importante es el trabajo denominado Blok Vouching, considerado como una técnica de auditoría que proporciona al auditor parte de la credibilidad sobre los sistemas y procedimientos y confianza en el registro apropiado de las operaciones.

El alcance del Blok Vouching debe indicarse claramente hasta donde se llevó a cabo en cuanto a la prueba de grupo escogida y en general se indicará lo siguiente:

- 1.—Revisión de Ordenes de Compra.
- 2.—Evidencia de recibo de materiales y servicios.
- 3.—La cantidad o importe del comprobante soportado por detalles en el caso de entregas parciales.
- 4.—Corrección aritmética de los comprobantes —Requisitos fiscales—. Comprobantes a nombre de la Compañía.
- 5.—Aprobación para su pago.
- 6.—Si el proveedor concede descuentos, cerciorarse de que se hayan tomado.
- 7.—Checar distribución a las diferentes cuentas y subcuentas apropiadas.
- 8.—Comprobar pases del libro de Egresos al Mayor.

Para el auditor que se ha cerciorado que los puntos anteriores son llevados por la Compañía correctamente, será fácil en su programa de auditoría indicar el alcance de las pruebas de detalle y tendrá mayor seguridad del trabajo realizado.

AUDITORIA DE NOMINAS Y RAYAS.

Al hablar de algunas de las pruebas a llevar a cabo en las cuentas de resultados, hablo de pruebas globales que por la naturaleza de la sub-cuenta se facilita su ejecución y entre éstas menciono la prueba de sueldos, comisiones, gratificaciones, gastos de representación, de viaje, indemnizaciones y liquidaciones, etc. Quise tratar este punto por separado por tener estos gastos un sinnúmero de requisitos contables, legales y administrativos para que sean deducibles de las utilidades que es necesario hacer la revisión por separado de los demás trabajos, dada su importancia.

Para que esta clase de gastos sean considerados por la Ley como gastos deducibles es necesario que sean personales y por lo tanto:

- 1.—Que la persona esté inscrita en el Instituto Mexicano del Seguro Social, en el grupo que le corresponde de acuerdo con la tabla del Instituto, según la percepción mensual obtenida. En este aspecto el auditor deberá revisar que:
 - A.—Todo el personal de la Compañía esté inscrito en el grupo que le corresponde.
 - B.—Que los avisos de alta, baja, cambio de domicilio, cambio de salario, sean dados con oportunidad, lo cual indicará que la Compañía tiene en orden el expediente de cada uno de sus empleados y obreros, y en consecuencia un buen control de personal.

Hecho lo anterior el auditor está en cierta

forma vigilando que no haya fraudes en el caso de personal que ganara menos dinero.

- 2.—Que se descuente al causante el Impuesto de Cédula IV no únicamente sobre su sueldo mensual, sino que tenga acumulado todos los ingresos por otros conceptos como son: gastos de representación, de viaje, comisiones, etc.

Desde el punto de vista contable y administrativo el Auditor debe revisar:

- A.—Que los sueldos de funcionarios estén autorizados por el Consejo de Administración.
- B.—Que exista un expediente para cada funcionario y empleado en el que se lleve en forma condensada la historia de la carrera de cada uno dentro del negocio, así como sus promociones a puestos de mayor categoría.
- C.—Que los empleados que tengan comisiones además de su sueldo, tengan autorización por escrito para ello.
- D.—En el caso de que existan controles de tiempo trabajado, se deberán hacer pruebas selectivas si efectivamente están correctamente controlados.
- E.—Cualquier percepción deberá estar soportada por un recibo debidamente firmado.

En la mayoría de las empresas existen dos formas de pagar los sueldos al personal:

- 1.—A los Obreros.—Semanalmente, con base en las

horas trabajadas que tengan marcadas y aprobadas en sus tarjetas de tiempo.

- 2.—*A Funcionarios y Empleados.*—Quincenalmente de acuerdo con el sueldo mensual establecido, (aún cuando la forma de la determinación es diferente, es conveniente que también marquen tarjeta de tiempo para comprobar sus entradas y salidas).

Con base en lo anterior al hacer la prueba de detalle, se deberá tomar una semana de lista de raya y una quincena de sueldos, haciendo las diferentes pruebas mencionadas, tomando especial atención a la distribución que de las rayas y sueldos se hagan dentro de la contabilidad, ya que habrá sueldos que por el puesto que ocupa el empleado se deberán distribuir, tanto dentro de las cuentas del costo de producción como las de gasto de operaciones.

A continuación propongo una Cédula en la que explico la forma de presentación dentro de los papeles de trabajo de la prueba de detalle de las nóminas y los puntos que generalmente se deben verificar.

CIA. INDUSTRIAL "X", S. A.

NOMINA DE SUELDOS DE FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS CORRESPONDIENTES A

LA 1a. QUINCENA DEL MES DE DE 195

<u>Nombre</u>	<u>Cargo que Desempeña</u>	<u>Sueldo Mensual</u>	<u>Sueldo Quincenal</u>	<u>Otras Percepciones</u>	<u>Percepción Total</u>	<u>Seguro Social</u>	<u>I. S/Renta Céd. IV</u>	<u>Prestamos</u>	<u>Caja de Ahorro</u>	<u>Total de Deducción</u>	<u>Percepción Neta</u>
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)		(6)	(5)	(8)			

CIA. INDUSTRIAL "X", S. A.

RAYAS CORRESPONDIENTES A LA SEMANA N° DE 195

<u>Nombre</u>	<u>Cargo que Desempeña</u>	<u>Hs. Trabaja. ordi. extra</u>	<u>Cuota por Hora</u>	<u>Importe Hs. Ordinarias</u>	<u>Importe Hs. Extras</u>	<u>Impte. Otras Percepciones</u>	<u>Percep. Total</u>	<u>Seguro Social</u>	<u>I. S/Renta Céd. IV</u>	<u>Prestamos</u>	<u>Sindicato</u>	<u>Caja de Ahorro</u>	<u>Total Ded.</u>	<u>Percep. Neta</u>
(1)	(2)	(4)	(3)			(5)		(6)	(7)	(8)				

- (1) Existe expediente personal con solicitud de empleo. Efectivamente trabaja.
 (2) " autorización por escrito para el puesto que desempeñan
 (3) " en el caso de empleados y funcionarios, acta de consejo autorizando dichos sueldos en el caso de obreros las cuotas por hora son las establecidas por el contrato colectivo o individual de trabajo o existe constancia en que las autorice algún funcionario responsable.
 (4) Autorización de las tarjetas de tiempo de los obreros tanto en horas ordinarias o extras.
 (5) Autorización de otras percepciones y justificación de las mismas.
 (6) Existen avisos de alta de todo el personal y avisos que amparan el sueldo actual. Son dadas las bajas en tiempo.
 (7) Para el cálculo de la Cédula IV fueron considerados todas las percepciones del periodo y calculadas correctamente.
 (8) Los préstamos fueron autorizados por persona con autoridad. Se verifican en todos los totales sumas y extensiones.

CAPITULO III

VENTAJAS DE LA AUDITORIA PRELIMINAR DEBIDO A LA RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES EN EL ASPECTO DE IMPUESTOS

Al pensar en formar cualquier clase de negocio, lo primero que se tiene en mente, es al Gobierno representado, ya sea por la Secretaría de Hacienda, Economía, Relaciones Exteriores, Salubridad etc., ya que antes de dar cualquier paso en su origen y formación, se deberá contar con la autorización de las diversas dependencias oficiales, que le fijarán a cada uno sus impuestos que pagará. En consecuencia en cualquier Compañía todo sistema de control Interno, de Contabilidad o administración están basados en la necesidad de presentar en tal forma su información, que sea clara y fácil de determinar los impuestos que haya que liquidar y no solamente impuestos, ya que algunas Leyes como la del Impuesto sobre la Renta, fija normas y procedimientos que exigen sean llevadas cuentas especiales para ciertos aspectos de la Contabilidad (como son en el renglón de Ventas los Ingresos Gravados, Semi-Gravados y Exentos).

En mi opinión, el socio principal de cualquier Compañía y el más interesado en la forma de operar es el Go-

bierno, ya que el buen resultado de las operaciones del negocio redundará en mayores utilidades en forma de Impuestos que recabará el mismo.

En vista de lo anterior es obvio hacer hincapié en la responsabilidad del Contador Público con relación al aspecto de Impuestos en General y en particular el relacionado con el Impuesto sobre la Renta, ya que en cualquier Compañía encontrará que toda la planeación de la organización está hecha con base en las disposiciones establecidas por la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás Leyes.

El Contador Público al hacer la Auditoría debe revisar concienzudamente si el pago de los Impuestos ha sido hecho correctamente, calculado de acuerdo con los resultados de las operaciones y si las Declaraciones están formuladas de acuerdo con los requisitos del Fisco.

Ahora bien, al poder el auditor, en su revisión preliminar corregir en el mismo ejercicio los errores encontrados, podrá automáticamente revisar que los Impuestos se estén calculando y liquidando correctamente. (Como en el caso de los anticipos del Impuesto sobre la Renta que se hacen en el curso del año).

Lo primero que deberá hacer el auditor en el aspecto de Impuestos en la Auditoría Preliminar, será el de revisar los hechos que faltan de poner al corriente en su Expediente Continuo de Auditoría, para lo cual deberá hacer algunas preguntas o revisiones como por ejemplo:

A.—Si está calificado algún ejercicio.

B.—Si fué aceptada la Declaración del año anterior sin hacerle ninguna alteración.

C.—Si según el criterio de la Compañía, están debidamente calificadas sus Declaraciones.

D.—En el caso de Diferencias, si estuvo de acuerdo la Compañía y si fueron liquidadas.

E.—Qué salvedades puso el Fisco.

Es muy importante que el auditor aun cuando no tiene una responsabilidad directa con el Fisco, si revise el aspecto de Impuestos, puesto que el cliente, aunque no espera una garantía de parte del auditor de que no haya omitido impuestos, si espera que después de la revisión y ajustes en su caso, no haya riesgos importantes por alguna omisión.

Al respecto es conveniente recordar la obligación del Contador Público de acuerdo con la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, que en su Art. 57 dice: "... Los Contadores, al firmar o rendir Dictámenes sobre el Balance de los contribuyentes harán constar si el Ingreso ha sido declarado en los términos de esta Ley. En caso de falsedad serán acreedores a las sanciones correspondientes".

Es conveniente, aunque en el párrafo anterior únicamente menciono la obligación del Contador Público de verificar que el impuesto sobre Ingresos Mercantiles, sea liquidado correctamente, mencionar en forma condensada algunas de las penas tanto Fiscales como Penales a que se hace acreedor el Contador que falte a su ética profesional, como a las responsabilidades de carácter civil.

Desde el punto de vista de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, los castigos son los siguientes:

C.—Si según el criterio de la Compañía, están debidamente calificadas sus Declaraciones.

D.—En el caso de Diferencias, si estuvo de acuerdo la Compañía y si fueron liquidadas.

E.—Qué salvedades puso el Fisco.

Es muy importante que el auditor aun cuando no tiene una responsabilidad directa con el Fisco, si revise el aspecto de Impuestos, puesto que el cliente, aunque no espera una garantía de parte del auditor de que no haya omitido impuestos, si espera que después de la revisión y ajustes en su caso, no haya riesgos importantes por alguna omisión.

Al respecto es conveniente recordar la obligación del Contador Público de acuerdo con la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, que en su Art. 57 dice: "... Los Contadores, al firmar o rendir Dictámenes sobre el Balance de los contribuyentes harán constar si el Ingreso ha sido declarado en los términos de esta Ley. En caso de falsedad serán acreedores a las sanciones correspondientes".

Es conveniente, aunque en el párrafo anterior únicamente menciona la obligación del Contador Público de verificar que el impuesto sobre Ingresos Mercantiles, sea liquidado correctamente, mencionar en forma condensada algunas de las penas tanto Fiscales como Penales a que se hace acreedor el Contador que falte a su ética profesional, como a las responsabilidades de carácter civil.

Desde el punto de vista de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, los castigos son los siguientes:

- 1.—Prisión de tres meses a dos años si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar, es inferior a cincuenta mil pesos, y de dos a nueve años si es superior (esta pena cuando se trate de un solo ejercicio fiscal). Cuando no se pueda determinar la cuantía, la pena será de tres meses a nueve años de prisión.
- 2.—Suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanen los créditos objeto de la defraudación.

Realmente, aunque el legislador habla en términos genéricos de cualquier profesionista o industrial, esta Ley atañe directamente al Contador Público por ser la persona que debido a su preparación profesional, atiende normalmente todas las fases del negocio que pueden ser motivo de defraudación impositiva.

Ahora bien, también el Código Penal del Distrito Federal y Territorios, en sus artículos 210 y 211, al hablar de las sanciones por revelación de secretos, impone los siguientes castigos:

- 1.—Multa de uno a cincuenta pesos o prisión de dos meses a un año, al que sin causa justa, con perjuicio de alguien y sin consentimiento del que pueda resultar perjudicado, revele algún secreto o comunicación reservada que conoce o ha recibido con motivo de su empleo, cargo o puesto.
- 2.—Sanción de uno a cinco años, multa de cincuenta a quinientos pesos y suspensión en su caso, de dos a un año cuando la revelación sea hecha por per-

sona que preste servicios profesionales o técnicos o por funcionario o empleado público o cuando el secreto revelado o publicado sea de carácter industrial.

La Ley Reglamentaria de los artículos 4º y 5º Constitucionales (De Profesiones) en su artículo 36 y 71 menciona lo siguiente:

- 1.—Todo profesionista está obligado a guardar estrictamente el secreto de los asuntos que le sean confiados por sus clientes, salvo los informes que obligatoriamente tengan establecidos las leyes respectivas.
- 2.—Los profesionistas serán civilmente responsables de las contravenciones que cometan en el desempeño de trabajos profesionales.

Desde el punto de vista del Código Civil menciona la responsabilidad de reparar todos los daños y perjuicios que ocasione la mala actuación del profesionista desde el punto de vista económico.

En conclusión se puede decir que se debe hacer una revisión completa en el aspecto de Impuestos, ya que la falla en este renglón viene a redundar en que la Compañía, no presenta razonablemente su Situación Financiera y los Resultados del Ejercicio, lo cual significa que el Dictamen del Contador Público adolecería de las bases del mismo ya que en éste se dice:

“...Presenta razonablemente la situación financiera”.

Para efectuar una buena revisión de Impuestos el auditor deberá dividir su trabajo en tantas secciones cuantos

Impuestos tenga la Compañía y analizar todos los aspectos de cada uno relacionándolo con el concepto general.

Es conveniente que el auditor vigile algunos puntos importantes en cada Impuesto como son:

Impuestos sobre la Renta.

Se deberá formular la Conciliación entre la Utilidad Contable y la Utilidad declarada, para lo cual será necesario tener cuidado de considerar la diferencia entre la Depreciación Contable y la Fiscal, Amortizaciones Contable y Fiscal, Provisiones para cobros dudosos y la autorizada del uno al millar sobre Ingresos netos, intereses cobrados, Impuesto en Cédula IV llevada a Resultados, Provisiones para Reservas de Activo o Pasivo, etc.

Al hacer su revisión el Contador deberá tener siempre en cuenta algunos puntos, como:

- 1.—Que los pagos provisionales hayan sido efectuados correctamente en las fechas fijadas por la Ley y calculados debidamente.
- 2.—Que en caso de que haya habido en el curso de la Auditoría alguna calificación de ejercicios anteriores, verificar si fué aceptada por la Compañía y corregidas las anomalías que originaron rechazos en su caso.
- 3.—Que en el caso de honorarios profesionales, se haya retenido el Impuesto respectivo de acuerdo en los artículos 120 y 122 de la Ley, ya sean profesionistas empadronados o eventuales.
- 4.—Que a los Comisionistas se les haya retenido el

Impuesto correspondiente en el caso de ser registrados y el 20% a los eventuales.

- 5.—Que todos los sueldos, gratificaciones, indemnizaciones, comisiones, viáticos del personal les haya sido retenida y pagada la Cédula IV, así como que esté inscrito todo el personal en el Instituto Mexicano del Seguro Social para cumplir así con la Ley. (Esta revisión se podrá efectuar al hacer el trabajo de Nóminas y Rayas).
- 6.—Que el cliente, en el caso de que no se base en los porcentajes de Depreciación y amortización establecidos por la Ley, tenga una autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para hacerlo.
- 7.—Que en el caso de ventas realizadas a menos del costo, tenga autorización de la misma Secretaría. (Esto podrá suceder cuando se hagan ventas de mercancías obsoletas o maltratadas).
- 8.—En el aspecto de intereses y regalías, que existan recibos debidamente timbrados con el 10%.
- 9.—Cuando son causantes mayores, los clientes deberán llevar registros especiales para contabilizar las compras y las ventas según el artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 10.—En algunas ocasiones las compañías calculan la provisión del Impuesto sobre la Renta, mal; es labor del Contador Público el revisarlo, para en el caso de que se haya calculado equivocadamente, corregirlo a tiempo.

Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

Como mencioné con anterioridad, en el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles el Contador Público debe, en su Dictamen, hacer constar que revisó que el pago del Impuesto hubiera sido hecho correctamente, por lo tanto, el Contador deberá revisar entre otros aspectos los siguientes:

- 1.—Que estén debidamente selladas las declaraciones de cada mes, así como que estén formuladas con datos verídicos obtenidos de los registros contables.
- 2.—Que estén correctamente clasificados los Ingresos de acuerdo con su naturaleza, ya que pueden ser Gravados, Semi-gravados o Exentos.
- 3.—En el caso de que se paguen regalías a Compañías extranjeras, el Contador Público debe cerciorarse de que hayan sido pagados los Ingresos Mercantiles y que hayan sido presentadas las declaraciones correspondientes.
- 4.—Es conveniente que vigile que el objeto social que se menciona en las declaraciones, sea el que realmente ejercita la Compañía, ya que muchas veces éste se va transformando hasta llegar un momento en que se está trabajando en otro aspecto completamente diferente del establecido en la Escritura Constitutiva y que origina una multa.

En el caso de la existencia de otros Impuestos como por ejemplo sobre bebidas, prediales, aguas, diversiones, importaciones, etc., el auditor deberá revisar que efectivamente haya sido liquidado el impuesto, y en su caso revi-

sar el cálculo del mismo. Al hablar de los Impuestos de Importación es conveniente recordar que puede existir en el momento de hacer la Auditoría un pasivo contingente por maquinaria que hubiere entrado al país bajo la regla 14, ya que en este caso hasta que no haya el Gobierno hecho una inspección ocular a las instalaciones, puede existir el peligro de que se tenga que pagar el impuesto total de Importación.

En mi opinión la revisión del aspecto de Impuestos se puede ir haciendo conforme se va desarrollando la auditoría y únicamente al final de ésta será necesario hacer una revisión exclusivamente de Impuestos, con el fin de cerciorarse de no haber omitido alguna prueba.

CONCLUSIONES

- 1.—El Expediente Continuo de Auditoría es un elemento importantísimo en el planeamiento del programa de trabajo de cualquier auditoría, así como un elemento de ahorro de tiempo que viene a redundar en que los informes sean presentados con oportunidad sin detrimento de la calidad del trabajo.
- 2.—Para el mejor aprovechamiento del Expediente Continuo de Auditoría, es indispensable haber planeado de acuerdo con la forma de operar del negocio y de sus necesidades cada sección, para poder obtener la información necesaria, precisa y correcta.
- 3.—El Contador Público deberá tener especial cuidado que existan constancias por escrito del compromiso que existe con el cliente, desde el punto de vista de la información que se le entregará, honorarios que va a pagar, período que va a abarcar el trabajo, persona que solicitó el trabajo, así como el alcance de nuestra revisión.
- 4.—Al dividir el Contador sus revisiones en Preliminar y Final, está en posibilidad de corregir errores dentro del mismo ejercicio, como pueden ser de Control Interno, Procedimientos o Sistemas que

afecten directamente tanto los Resultados del Ejercicio, como la situación de la Compañía con relación a terceros (En el caso de ventas de mercancías obsoletas que no fué solicitada su autorización a la Secretaría de Hacienda para su venta).

- 5.—Con la Auditoría Preliminar los Informes son entregados con mayor rapidez, ya que el trabajo de detalle y la Revisión del Control Interno se pueden adelantar en esa.
- 6.—Para poder determinar el alcance de las pruebas que se deben hacer en las cuentas de Resultados durante el curso de la Auditoría Preliminar, es muy importante que se prepare con anterioridad un memorándum explicando los procedimientos que se siguen para el registro de cada una de las cuentas.
- 7.—En cualquier revisión es necesario hacer una prueba detallada de todos los gastos que fueron acumulados al Impuesto Sobre la Renta en Cédula IV, ya que dichos gastos deben de estar soportados por un sinnúmero de requisitos que el auditor debe comprobar y además verificará que son personas físicas que realmente trabajan en la negociación, las que recibieron dichas percepciones.
- 8.—Al hacerse la revisión de las cuentas de Resultados, se deberá tener mucho cuidado de verificar que las distribuciones de los gastos a las diferentes sub-cuentas, sea hecha correctamente, ya que puede darse el caso que se infle el Costo

de Producción con gastos de Administración o de venta por estar mal clasificados. (En algunos casos esto ha ocasionado que en lugar de existir una utilidad Bruta haya una Pérdida Bruta, que aparentemente indica que se ha vendido a menos del costo).

- 9.—El Contador Público tiene la obligación de hacer una revisión exhaustiva de cualquier Impuesto que grave a la Compañía en cualquier renglón y en especial del Impuesto sobre la Renta y de Ingresos Mercantiles; ya que el cliente espera que después del trabajo de éste, no haya posibilidad de omisiones y, además, al haber omisiones en este aspecto, el Contador estará cometiendo una falta al dictaminar que la Compañía presenta razonablemente su Situación Financiera.

BIBLIOGRAFIA

LUIS RUIZ DE VELASCO Y ALEJANDRO PRIETO.—*Auditoría Práctica*

W. A. PATON.—*Manual del Contador.*

Ley del Impuesto S/la Renta 1956.

MANCERA HNOS.—*Terminología del Contador.*

MANCERA HNOS.—*Auditoría de los Estados Financieros.*

JOAQUÍN GÓMEZ MORFÍN.—*El control interno en los negocios.*

ARTHUR WHOLMES.—*Auditoría Principios y Procedimiento.*